



Coletânea da Jurisprudência

Processo C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
contra
Finanzamt Krefeld

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 77/388/CEE — Artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo — Âmbito de aplicação — Dedução do imposto pago a montante — Bens e serviços utilizados simultaneamente para operações tributáveis e para operações isentas (bens e serviços de uso misto) — Determinação da afetação dos bens e dos serviços adquiridos para construir, utilizar, conservar e manter um imóvel que servem para realizar, parcialmente, operações que conferem direito à dedução e, parcialmente, operações que não conferem direito à dedução — Alteração da regulamentação nacional que prevê as modalidades de cálculo do pro rata de dedução — Artigo 20.º — Ajustamento das deduções — Segurança jurídica — Confiança legítima»

Sumário — Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 9 de junho de 2016

1. *Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto pago a montante — Bens e serviços utilizados simultaneamente para operações tributáveis e para operações isentas — Locação de um imóvel para fins comerciais e de habitação — Dedução pro rata — Cálculo — Obrigação da afetação dos bens e dos serviços utilizados a montante para construir, adquirir, utilizar, conservar e manter um imóvel antes do cálculo pro rata para os bens e os serviços de uso misto — Inexistência — Critério de repartição não baseado no volume de negócios — Admissibilidade — Requisito*

(Diretiva 77/388 do Conselho, conforme alterada pela Diretiva 95/7, artigo 17.º, n.º 5)

2. *Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto pago a montante — Ajustamento da dedução inicialmente efetuada — Dedução do imposto pago a montante — Bens e serviços utilizados simultaneamente para operações tributáveis e para operações isentas — Elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução — Adoção de um critério de repartição não baseado no volume de negócios — Inclusão*

(Diretiva 77/388 do Conselho, conforme alterada pela Diretiva 95/7, artigo 20.º)

3. *Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto pago a montante — Ajustamento da dedução inicialmente efetuada — Alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução — Inexistência de um regime transitório — Admissibilidade à luz dos princípios da proteção da confiança legítima e da segurança jurídica — Requisitos*

(Diretiva 77/388 do Conselho, conforme alterada pela Diretiva 95/7, artigo 20.º)

1. O artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Diretiva 95/7, deve ser interpretado no sentido de que, no caso de um imóvel ser utilizado, a jusante, para realizar determinadas operações que conferem direito à dedução e outras operações que não conferem direito à dedução, os Estados-Membros não são obrigados a legislar no sentido de que os bens e serviços utilizados, a montante, para construir, adquirir, utilizar, conservar ou manter esse imóvel sejam, num primeiro momento, afetados a essas diferentes operações, quando essa afetação seja dificilmente realizável, para que, num segundo momento, só o direito à dedução devido a título dos bens e dos serviços que são utilizados simultaneamente para certas operações que conferem direito à dedução e outras que não conferem esse direito seja determinado através da aplicação de um critério de repartição baseado no volume de negócios ou, desde que este método garanta uma determinação mais precisa do *pro rata* de dedução, num critério baseado no critério da área.

Atendendo a esta diferença no âmbito do direito à dedução em função do uso a que se destinam os bens e serviços sobre os quais incidiu o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), os Estados-Membros estão, em princípio, obrigados a legislar no sentido de que os sujeitos passivos, para determinarem o valor do seu direito à dedução, devem, num primeiro momento, afetar os bens e serviços adquiridos a montante às diferentes operações realizadas a jusante à realização a que estes se destinam e, num segundo momento, aplicar, para esses bens ou serviços, o regime de dedução que corresponde à sua afetação, uma vez que, no que diz respeito aos bens e serviços que não se refiram a um tipo único de operações, há que aplicar o regime previsto no artigo 17.º, n.º 5, da referida diretiva.

No entanto, uma regulamentação nacional pode autorizar os sujeitos passivos a não procederem à afetação desses bens e desses serviços, independentemente do uso a que se destinam, quando os referidos bens e serviços digam respeito à aquisição ou à construção de um imóvel de uso misto e quando essa afetação seja, na prática, dificilmente concretizável.

Seguidamente, os Estados-Membros podem, quando implementam algumas das opções previstas no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da referida diretiva, aplicar um método de cálculo diferente daquele que consiste na aplicação de um critério de repartição baseado no volume de negócios, desde que, nomeadamente, o método seguido garanta uma determinação do *pro rata* de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a que resulta da aplicação deste primeiro método. A referida condição não implica, todavia, que o método escolhido deva necessariamente ser o mais preciso possível. Exige-se unicamente que o método escolhido garanta um resultado mais preciso do que aquele que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios

A escolha de um Estado-Membro de recorrer a um método de dedução diferente daquele que está previsto na Sexta Diretiva não põe em causa a faculdade de que esse Estado-Membro dispõe para prever que os sujeitos passivos não são obrigados a afetar a uma determinada operação, realizada a jusante, cada um dos bens ou serviços utilizados para adquirir ou construir um imóvel de uso misto, na medida em que a exigência de precisão diz respeito às modalidades de cálculo do *pro rata* do valor do IVA que confere direito à dedução e não à afetação dos bens e serviços utilizados.

(cf. n.ºs 26, 28, 32, 33, 35, 36 e disp. 1)

2. O artigo 20.º da Sexta Diretiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Diretiva 95/7, deve ser interpretado no sentido de que exige que se proceda ao ajustamento de deduções do imposto sobre o valor acrescentado efetuadas a título dos bens ou serviços abrangidos pelo artigo 17.º, n.º 5, da referida diretiva, após a adoção, ocorrida durante o período de ajustamento em causa, de um critério de repartição deste imposto utilizado para calcular essas deduções que interroga o método de determinação do direito à dedução previsto na mesma diretiva.

Com efeito, o artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva prevê que as deduções inicialmente operadas são ajustadas quando, após a declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para determinar o valor dessas deduções.

Ora, o critério de repartição e, conseqüentemente, o método de cálculo do valor da dedução aplicada constituem elementos a tomar em consideração para determinar o valor das deduções, na aceção do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva.

(cf. n.ºs 38, 42, 47 e disp. 2)

3. Os princípios gerais do direito da União da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional aplicável que não prevê expressamente um ajustamento, na aceção do artigo 20.º da Sexta Diretiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Diretiva 95/7, do imposto pago a montante, na sequência da alteração do critério de repartição do imposto sobre o valor acrescentado utilizado para o cálculo de determinadas deduções, nem estabelece um regime transitório, embora o órgão jurisdicional supremo tenha considerado que, de forma geral, a repartição do imposto pago a montante efetuada pelo sujeito passivo de acordo com o critério de repartição aplicável antes dessa alteração era adequada.

Com efeito, no que diz respeito à inexistência de uma menção expressa, numa legislação nacional, da obrigação de proceder a um ajustamento em caso de alteração do método de cálculo do direito à dedução, há que recordar que essa obrigação decorre das disposições do artigo 20.º da Sexta Diretiva. Ora, os Estados-Membros devem, quando aplicam as disposições do seu direito nacional que transpõem uma diretiva, interpretá-las, na medida do possível, de acordo com essa diretiva.

Daqui decorre que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima não podem ser interpretados no sentido de que, para que se possa impor um ajustamento do direito à dedução em caso de alteração do método de cálculo desse direito, a natureza obrigatória desse ajustamento tenha de constar expressamente da legislação nacional que procedeu à referida alteração.

Deste modo, em situações especiais em que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima assim o exijam, pode ser necessário prever um regime adaptado às circunstâncias. Assim, o legislador nacional pode incorrer na violação dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima se adotar, de forma súbita e imprevisível, uma lei nova que suprime um direito de que até então os sujeitos passivos beneficiavam, sem lhes dar um período de tempo necessário para se adaptarem, e sem que o objetivo a alcançar o exija. Isto é particularmente necessário se os sujeitos passivos devem dispor de um tempo de adaptação quando a supressão do direito de que até então beneficiavam os obriga a proceder a ajustamentos económicos importantes.

Todavia, ainda que se admita que uma alteração da legislação nacional que define o método de cálculo do direito à dedução possa ser considerada súbita e imprevisível, há que referir, por um lado, que uma alteração do método de cálculo não tem por efeito suprimir o direito a dedução de que gozam os sujeitos passivos, destinando-se antes a adaptar o seu âmbito.

Por outro lado, em si mesma, essa alteração não implica, em princípio, que os sujeitos passivos procedam a ajustamentos económicos importantes e, por esse motivo, não resulta que seja estritamente necessário um tempo de adaptação.

(cf. n.ºs 52-54, 57-62, 65 e disp. 3)